

Las tasas municipales por prestación de servicio de alcantarillado en la comunidad autónoma de Cantabria, ¿un tributo ambiental?

CONSUELO ARRANZ DE ANDRÉS

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Cantabria

1. Establecimiento de tasas por la prestación del servicio de alcantarillado. 2. Análisis del régimen jurídico de las tasas por prestación del servicio de alcantarillado en el ámbito municipal de la Comunidad Autónoma de Cantabria. 2.1. Hecho imponible. 2.2. Cuantificación de la tasa. 2.3. Bonificaciones fiscales aplicables. 3. Conclusiones. Bibliografía.

1. ESTABLECIMIENTO DE TASAS POR LA PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE ALCANTARILLADO

La Constitución española no ha previsto en relación con los Entes locales (EELL) una clara atribución de competencias propias, habiéndose centrado en la asignación a estos Entes de la autonomía necesaria y suficiente para la gestión de sus respectivos intereses¹. Si la concreción de dichos intereses no es una cuestión baladí, no lo es menos, en consecuencia, el diseño del sistema de financiación que permita atender la satisfacción de los mismos de la manera más adecuada. Como es sabido, la financiación de servicios públicos puede sustanciarse a través de ingresos percibidos con el objetivo de financiar gastos generales, o bien a través de la exacción de prestaciones vinculadas directamente al servicio de que se trate. Por otra parte, como es también conocido, en materia específica medioambiental, frente a las tasas creadas con el objetivo de cubrir los costes de los servicios medioambientales, cabe acudir al establecimiento de prestaciones cuya finalidad sea principalmente influir en las conductas de los ciudadanos, incentivando o desincentivando determinados comportamientos que se consideran beneficiosos o nocivos, respectivamente, para el medio ambiente.

Centrándonos en el concreto ámbito de las tasas de alcantarillado de las que nos ocupamos en este trabajo, y puesto que el establecimiento de tributos ambientales requiere una doble competencia, tributaria y ambiental², conviene citar en primer término el artículo 25.2.c) de la Ley Reguladora de Bases de Régimen Local³ (LRBRL) del que deriva la atribución a los EELL de competencias en materia medioambiental, en concreto, el *abastecimiento de agua potable a domicilio y evacuación y tratamiento de aguas residuales*. El apartado 3 del mismo artículo 25 de la LRBRL, dispone por su parte la posibilidad de evaluar la conveniencia de implantar servicios locales

¹ Tal y como afirmó el Tribunal Constitucional en su Sentencia de 24 de mayo de 1990 (Sentencia núm. 96/1990) el artículo 142 de la Constitución "...no garantiza a las Corporaciones locales una autonomía económico financiera en el sentido de que dispongan de medios propios, patrimoniales y tributarios, suficientes para el cumplimiento de sus funciones, sino que lo que dispone es únicamente la suficiencia de aquellos medios". Para las Provincias así lo había declarado la STC de 28 de julio de 1982 (Sentencia núm. 32/1981).

² Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales, 2002, pág. 130.

³ Ley 7/1985, de 2 de abril, Reguladora de Bases del Régimen Local.

conforme a los principios de descentralización, eficiencia, estabilidad y sostenibilidad financiera para el cumplimiento de las competencias recogidas en el mismo precepto. Y es en este contexto en el que cabría encajar lo dispuesto en el artículo 20.4.r) de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales (LRHL)⁴, precepto según el cual las Entidades locales podrán establecer *tasas por cualquier supuesto de prestación de servicios o realización de actividades*, y, en particular, *por los servicios de alcantarillado, así como de tratamiento y depuración de aguas residuales, incluida la vigilancia especial de alcantarillas particulares*.

En relación con la prestación por los Entes locales de servicios considerados esenciales o vinculados a un interés general en muchas ocasiones se ha defendido la conveniencia de su financiación a través de la exacción de recursos ordinarios por entender que las tasas han de reservarse para los servicios que efectivamente puedan afectar o beneficiar de manera particular a los contribuyentes obligados a su pago⁵. Trasladando este planteamiento al servicio de alcantarillado o tratamiento y depuración de aguas residuales, -entendiendo por tal el sistema de tuberías o sumideros utilizados para la evacuación de aguas residuales, industriales o pluviales desde el lugar en que se generan hasta su vertido o tratamiento-, resulta posible apreciar en el mismo la concurrencia de un interés general, esencial para la comunidad. No es menos cierto, sin embargo, que igualmente resulta identificable en el mismo su capacidad para producir un beneficio individualizable y divisible, circunstancia ésta que, unida a obligatoriedad predicable de este servicio y su imposible prestación por el sector privado, permitirían avalar el recurso a la tasa en este tipo de prestaciones⁶. Recordemos en este sentido que el Tribunal Supremo ha insistido en la idea de que, frente al impuesto, la razón de ser de la tasa es compensar la utilización privativa de un bien de uso público o los gastos que comporta el mantenimiento de un servicio público que, aun presentando un interés general, beneficia a determinadas personas⁷.

⁴ Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley Reguladora de las Haciendas Locales.

⁵ Ilustrativa es al respecto la explicación de LOZANO SERRANO. Según dicho autor, ni la divisibilidad de los servicios, predicable en rigor de todos los servicios públicos, ni la existencia de utilidades o intereses particulares e individuales pueden ocultar que en la sociedad actual no es posible distinguir siempre entre intereses individuales y colectivos, en cuanto que la satisfacción de unos y otros está mutuamente condicionada; tampoco las necesidades que tienden a satisfacer los servicios públicos nunca son solamente individuales sino colectivas. Es por ello que, a su juicio, el reparto del gasto público entre los ciudadanos debe responder a unos criterios de justicia distributiva que imponen una visión conjunta del sistema tributario, criterios que se ven amenazados por la aplicación a las tasas de principios como el del beneficio que responden a una justicia conmutativa, y por su consideración aislada y separada del resto de figuras tributarias. Vid. LOZANO SERRANO, C. (1983): "Financiación de servicios públicos mediante tasas: cuestiones", *Crónica Tributaria*, nº 43, págs. 292-293.

⁶ Sobre esta cuestión, puede verse RUIBAL PEREIRA, L., y SERRANO ANTÓN, F. (2011). "Las tasas ambientales en el marco de la reforma de las Haciendas Locales", en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales* (Fernando Serrano Antón, Director), Thomson Reuters, págs. 557-561.

⁷ Por todas, Sentencia de 26 de marzo de 1997 (Recurso núm. 13751/1991). Ante estas circunstancias, se ha llegado a defender como opción el recurso a una tasa en la que el importe que se traslada al contribuyente no exceda del 50% del coste del servicio que se presta, a fin de respetar la perfecta convivencia del interés general y particular en ese tipo de servicios. LAGO MONTERO, J. M. (2011). "Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables,

En favor de la utilización de la tasa como mecanismo de financiación de estos servicios públicos cabría alegar igualmente que, en la medida en que el servicio prestado por las Entidades locales se puede considerar divisible, la apelación al principio del beneficio resulta conveniente por cuanto permite asignar recursos más eficientemente⁸. A mayor abundamiento, su uso como vehículo de sostenimiento de los servicios públicos favorece que los contribuyentes puedan visibilizar e interiorizar mejor el perjuicio que pueden ocasionar en el medio ambiente⁹. Se podría considerar además que esta figura es la que mejor se adaptaría a dicha finalidad si se tiene en cuenta que recaerá sobre quien provoca el coste. Y es que no puede perderse de vista que, en nuestro ordenamiento jurídico, las que podemos denominar tasas ecológicas suelen presentar un carácter más compensatorio que incentivador, convirtiéndose las mismas más en una forma de financiar esa parte de la actividad o servicio al que se refieren que en una vía para estimular o, en su caso, desincentivar una determinada conducta¹⁰.

En todo caso, la configuración de una prestación como contributiva no obsta a que, en su estructura, puedan también tener cabida elementos que, desde una clara finalidad extrafiscal, busquen influir en las conductas de los ciudadanos¹¹. Desde esta perspectiva planteamos el análisis de las tasas de alcantarillado que algunos de los grandes Municipios de la Comunidad Autónoma de Cantabria han establecido, tratando de determinar si a través de su exacción se ha pretendido, además de obtener los fondos necesarios para el sostenimiento de un servicio con un claro componente medioambiental, desincentivar los comportamientos que puedan considerarse más nocivos con el medioambiente o reparar los daños ocasionados al mismo. Esto es, trataremos de concluir si las tasas de alcantarillado merecen ser consideradas como tributos ambientales, entendiendo por tales precisamente aquellos cuya estructura busca establecer un incentivo a la protección ambiental o compensar los daños ocasionados al medio ambiente por los sujetos que soportan la carga tributaria¹², en suma, aquellos que pretenden influir en las conductas de los ciudadanos.

capacidad económica y protección ambiental”, en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales* (Fernando Serrano Antón, Director), ob. cit., pág. 620.

⁸ Vid. SUÁREZ PANDIELLO, J.; BOSCH, N.; PEDRAJA CHAPARRO, F.; RUBIO GUERRERO, J. J., y UTRILLA DE LA HOZ, A. (2008): *La Financiación Local en España: Radiografía del presente y propuesta de futuro* (Suárez Pandiello, Coord), pág. 32.

⁹ Así, RUIBAL PEREIRA, L., y SERRANO ANTÓN, F. (2011). “Las tasas ambientales en el marco de la reforma de las Haciendas Locales”, ob. cit., pág. 553.

¹⁰ Cfr. BERTRÁN GIRÓN, M., y PÉREZ-PIAYA MORENO, C. (2011): “Protección ambiental en el marco de la tributación local: estado de la cuestión y perspectivas de futuro”, en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales* (Fernando Serrano Antón, Director), ob. cit., pág. 97. Como indican estas autoras, en nuestro ordenamiento jurídico las tasas llamadas ecológicas pueden ser de tres tipos: las que gravan la utilización de un bien ambiental que es de dominio público, las que se imponen por la actividad administrativa de control ambiental y las que se exigen por la prestación de servicios públicos de contenido ambiental, de formar que éstas se convierten en una forma de financiar una parte de esa actividad o servicio más que de incentivar una determinada conducta.

¹¹ Efectivamente, ningún principio constitucional parece excluir el establecimiento de tasas por motivos ecológicos tal y como sostuvo Herrera Molina. Es más, nuestro Tribunal Constitucional ha señalado que tanto el sistema tributario en su conjunto como cada figura tributaria concreta forman parte de los instrumentos de que dispone el Estado para la consecución de los fines económicos y sociales constitucionalmente ordenados. Herrera Molina, P.M. (2000). *Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law). La introducción de interés ambiental en el ordenamiento tributario*, Marcial Pons, pág.82.

¹² Así se definen estos en el *Informe de la Comisión para el Estudio...*, ob. cit., pág. 129.

2. ANÁLISIS DEL RÉGIMEN JURÍDICO DE LAS TASAS POR PRESTACIÓN DEL SERVICIO DE ALCANTARILLADO EN EL ÁMBITO MUNICIPAL DE LA COMUNIDAD AUTÓNOMA DE CANTABRIA

2.1. Hecho imponible

La Ordenanza del Ayuntamiento de Santander por la que se establece la tasa por prestación del servicio de alcantarillado¹³ establece como hecho imponible de la misma la prestación del servicio de alcantarillado municipal para la evacuación de excretas, aguas negras y residuales, así como el servicio de inspección de alcantarillas particulares y la limpieza de fosas sépticas y/o pozos negros (art. 2.1). La prestación de servicios de alcantarillado y evacuación de aguas residuales, así como los de inspección vinculados a los mismos constituyen pues la actividad administrativa en virtud de cuya realización se exige el pago de la tasa correspondiente, esquema que, por otro lado, es reproducido, de manera muy similar¹⁴, en las tasas exigidas en el resto de grandes Ayuntamientos de la región¹⁵.

A la vista de esta configuración del hecho imponible, cabe concluir, reiteramos, que, en todos los casos, la prestación del servicio de evacuación de aguas o la realización de inspecciones de alcantarillas particulares y las de verificación del cumplimiento de las condiciones para autorizar la acometida a la red de alcantarillado municipal son los supuestos que dan lugar a la exigibilidad del pago de las tasas de alcantarillado, debiendo entenderse también así en el caso del Ayuntamiento de Torrelavega donde el hecho imponible se define como “el uso del alcantarillado”, pues a pesar de que no se haya puesto aquí el foco en la prestación del servicio por parte del ente público, es de suponer que el referido uso del alcantarillado implica dicha prestación por parte del

¹³ Ordenanza número 7, pleno de 30 de noviembre de 2017, https://santander.es/system/files/7-t._tasa_de_alcantarillado_2021_0.pdf

¹⁴ Así, por ejemplo, en los Ayuntamientos de Reinosa, Medio Cudeyo y Castro Urdiales constituye el hecho imponible de la tasa, además de la prestación de los servicios de evacuación y su tratamiento para la depuración, la actividad municipal técnica y administrativa tendente a verificar si se dan las condiciones necesarias para autorizar la acometida a la red de alcantarillado (arts. 2 de las respectivas Ordenanzas por las que se regula la tasa de alcantarillado en cada uno de dichos Ayuntamientos); en el Ayuntamiento de Potes, junto al servicio de alcantarillado municipal para la evacuación de aguas se incluye el de inspección de alcantarillas particulares (artículo 2.1 de la Ordenanza Fiscal de la tasa de alcantarillado del Ayuntamiento de Potes); en el Ayuntamiento de Torrelavega el hecho imponible se vincula al uso del alcantarillado municipal para el traslado de vertidos particulares y a la concesión de acometidas a la red general de alcantarillado (artículo 3 de la Ordenanza reguladora de la prestación patrimonial no tributaria por mantenimiento, conservación y limpieza de la red de alcantarillado municipal del Ayuntamiento de Torrelavega); y en el Ayuntamiento de Laredo se alude únicamente a la prestación del servicio de evacuación de aguas (artículo 2 de la Ordenanza nº 1B por la que se regula la tasa de alcantarillado del Ayuntamiento de Laredo).

¹⁵ Los textos de las Ordenanzas pueden consultarse en los siguientes enlaces:

https://www.aytoreinosa.es/wp-content/uploads/bsk-pdf-manager/2021-ORDENANZAS_FISCALES_965.pdf;

<http://mediocudeyo.es/web/wp-content/uploads/2019/04/ORDENANZA-FISCAL-DE-LA-TASA-POR-PRESTACIÓN-DEL-SERVICIO-DE-ALCANTARILLADO.pdf>; http://www.castro-urdiales.net/portal/RecursosWeb/DOCUMENTOS/1/0_930_1.pdf; <https://www.liebana.net/documents/10511/2094605/ORDENANZA+FISCAL+ALCANTARILLADO.pdf/e6568634-4a37-487c-9b24-a412f9f9849f?t=1397639994926>;

<http://torrelavega.es/index.php/ayuntamiento/documentacion/ordenanzas-y-reglamentos/fiscales/item/7730-ordenanzas-fiscales-2021>; <https://www.laredo.es/09/archivos/00ordenanzas-fiscales-21588063465.pdf>

Ayuntamiento¹⁶. En consonancia con ello, resulta lógico que como sujeto pasivo del pago de la tasa se designe, con carácter general, a las personas físicas o jurídicas, incluidas las entidades del artículo 35.4 de la Ley General Tributaria, que hubieran solicitado o provocado el coste derivado de la prestación del servicio, que resulten beneficiados o afectados por el mismo o en cuyo interés hubieran redundado las referidas prestaciones¹⁷.

Claramente se pone de manifiesto a la vista de lo expuesto que en la exigibilidad del pago de las referidas tasas ha primado el componente retributivo y compensatorio o de provocación de costes por la prestación de un servicio por parte del Ente local. Las evidentes connotaciones medioambientales de este servicio no le atribuyen de manera inmediata a la tasa exigida para su financiación, sin embargo, una finalidad extrafiscal que permita afirmar que nos encontramos ante un tributo ambiental. Para ello, debería poder advertirse en la misma, como antes apuntamos, su capacidad para influir en los comportamientos de los ciudadanos, disuadiéndoles de realizar actividades más contaminantes so pena de tener que soportar una mayor carga fiscal. Cuando buena parte de las Ordenanzas que hemos citado han insistido en señalar la obligatoriedad del uso del servicio, procediendo su exacción sobre la base de la presunción de que la acometida de instalaciones a la red lleva consigo la prestación del servicio¹⁸, o estableciendo el devengo de la tasa aun cuando los sujetos pasivos no realicen la acometida de la finca a la red general¹⁹, parece irrelevante el papel de la prestación tributaria para incidir en los comportamientos de los contribuyentes.

Trasladando aquí algunos supuestos analizados por la jurisprudencia relativos a prestaciones similares, se advierte que la exigibilidad de la tasa puede resultar procedente en los casos en que el servicio se ha prestado de manera deficiente o incluso no ha sido prestado de manera efectiva²⁰; basta, pues, la posibilidad de uso del servicio, determinada a través de la acometida a la red de

¹⁶ En la misma Ordenanza se le atribuye al Ayuntamiento la titularidad del servicio de alcantarillado de conformidad con las prescripciones vigentes, explotándose por cuenta y en beneficio del Ayuntamiento. Es más, al definir el objeto de la tasa se indica literalmente que se establece en la misma una "...prestación patrimonial pública no tributaria por mantenimiento, conservación y limpieza de la red de alcantarillado municipal, por las actividades de vigilancia, conservación y limpieza de la red Alcantarillado y Enganches a la misma, así como por las Actuaciones de Control de los Vertidos no Domésticos...", lo que vendría a corroborar dicha conclusión. Por otra parte, se incluye también en la Ordenanza como hecho imponible la concesión de las acometidas a la red general de alcantarillado, pudiendo igualmente entenderse que en dicha concesión está implícita la previa actividad de inspección y control de la concurrencia de que se dan las circunstancias necesarias y suficientes para prestar dicha autorización.

¹⁷ Art. 3 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Castro Urdiales; art. 3 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Santander; art. 3 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Laredo; art. 3 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Reinosa; art. 4 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Torrelavega; artículo 2.3 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Medio Cudeyo; art. 3 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Potes.

¹⁸ Por ejemplo, artículos 2 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Santander, 2 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Laredo, y art. 2 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Potes.

¹⁹ Art. 4 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Castro Urdiales.

²⁰ El TSJ de Andalucía entendió en su Sentencia de 29 de marzo de 1993 (Sentencia núm. 307/1993) que, si el servicio existe y se presta, aunque sea de manera deficiente, el hecho imponible de la tasa ha de entenderse realizado. Por su parte, la STSJ de Murcia de 30 de septiembre de 1997 (Sentencia núm. 587/1997) reconoció la procedencia de la exacción de la tasa en un supuesto en que el recurrente alegaba no haber hecho uso de las acometidas de agua por entender que para los Municipios la prestación del servicio de alcantarillado resulta de obligado cumplimiento.

alcantarillado, para entender procedente el devengo de la tasa²¹. Desde otra perspectiva, nos encontramos con supuestos en los que la actividad de vertido no se realiza a través de la red municipal de alcantarillado sino en instalaciones propias, e incluso en terrenos que pueden considerarse de dominio público²². En estos casos, aun teniendo dichas actividades una evidente incidencia en el medio ambiente, el tributo no se exige por entender que no ha habido prestación de servicio²³.

Según esto se podría concluir que a las tasas de alcantarillado vistas no les resulta atribuible la finalidad extrafiscal propia de los tributos ambientales en los términos que antes referimos en tanto no se aprecia concurrencia entre su exigibilidad y su capacidad para influir en los comportamientos de los ciudadanos. En todo caso, y para seguir avanzando en este razonamiento, revisamos a continuación la forma en la que se ha fijado la determinación de la cuantía a satisfacer por las mismas.

2.2. Cuantificación de la tasa

Con carácter general, la cuota tributaria de la tasa de alcantarillado se determina a partir de una cuota fija²⁴ y una cuota variable establecida esa última en atención a los consumos de agua, medidos en metros cúbicos, que se dividen en tramos y a los que se asignan importes unitarios; por lo que respecta al servicio de inspección, se tendrá en cuenta en la determinación de la base imponible el coste real o previsible del servicio²⁵, tomando en consideración los gastos directos o

²¹ Como explicara SIMÓN ACOSTA, hay servicios que se prestan de forma efectiva y que son de uso general y, en ocasiones, obligatorio, por lo que no es obstáculo al cobro de la tasa el hecho de que el ciudadano concreto no los utilice. SIMÓN ACOSTA, E. (1999): *Las tasas de las Entidades Locales (El Hecho Imponible)*, ed. Aranzadi, pág. 48.

²² A este supuesto se refieren las Sentencias del TSJ de Murcia de 22 de febrero y 4 de diciembre de 1995 (Sentencia núm. 79/1995 y Sentencia núm. 677/1995). En este mismo sentido, pueden verse otras Sentencias como las del Juzgado de lo Contencioso-Administrativo de Sevilla de 6 de marzo de 2001 (Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi, JT 2001/270) o del TSJ de La Rioja de 19 de mayo de 2010 (Sentencia núm. 281/2010). Ya el TS había sostenido con anterioridad esa misma postura en Sentencias como las de 27 de junio de 1990 (Repertorio de Jurisprudencia Aranzadi, RJ 1990/5451) o de 18 de noviembre de 1991 (Recurso número 24/1990).

²³ Vid. sobre esta cuestión, DE VICENTE GARCÍA, J., y ADAME MARTÍNEZ, F. (2008). *Régimen fiscal del agua. Tributos estatales, autonómicos y locales*, ed. Comares, págs. 362 y 363.

²⁴ Dicha cuota fija se establece con carácter trimestral (por ejemplo, art. 6 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Santander), en concepto de enganche (por ejemplo, art. 4 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Medio Cudeyo), o con carácter semestral, sin combinar con una cuota variable en función del consumo, en Ayuntamientos como Potes (art. 4 de su Ordenanza).

²⁵ Recordemos que, tal y como establece el artículo 19 de la Ley de Tasas y Precios Públicos (Ley 8/1989, de 13 de abril, de Tasas y Precios Públicos, LTPP), en general el importe de las tasas por la prestación de un servicio o la realización de una actividad no podrá exceder, en su conjunto, del coste real o previsible del servicio o actividad de que se trate, o, en su defecto, del valor de la prestación recibida. El Tribunal Supremo ha insistido en que la equivalencia que debe existir entre el coste del servicio y el importe de las tasas debe referirse a “su conjunto”, no cabiendo exigir dicha equivalencia en cada liquidación. Vid. STS de 19 de diciembre de 2007 (Recurso número 3164/2002) o de 20 de febrero de 2009 (Recurso núm. 4678/2006) y las que en ella se citan.

indirectos que contribuyen a la formación del coste total del servicio o actividad, incluso los de carácter financiero²⁶.

Centrándonos en la parte de la tasa destinada a satisfacer la prestación del servicio de alcantarillado, es de suponer, según ello, que en este caso se ha pretendido cubrir el coste del servicio, tanto por lo que respecta a la parte fija de la cuota, como por lo que se refiere a la parte variable de la misma determinada en atención al consumo efectivo. Precisamente en punto a esta última referencia, la pregunta que cabe plantearse es si el incremento de la cuota derivado de un mayor consumo²⁷ se debe únicamente a la aplicación del principio de equivalencia; esto es, si un mayor consumo provoca necesariamente un mayor coste de la prestación, que se traslada en consecuencia al consumidor o si, desde otro punto de vista, puede verse como síntoma de una mayor capacidad económica con base en la cual se incrementa el importe de la cuota. Cabría además preguntarse si el aumento del importe como consecuencia de un mayor consumo puede suponer una forma de incorporar el componente extrafiscal en la prestación, buscando con dicho incremento reducir el consumo y, con ello, minimizar las actividades potencialmente contaminantes.

Un rápido análisis de la cuestión, realizado sin ánimo de exhaustividad a partir de distintos pronunciamientos jurisprudenciales existentes sobre la materia, nos permite llegar a ciertas conclusiones perfectamente trasladables al caso de las tasas de alcantarillado que aquí nos ocupan.

La primera de estas conclusiones es que a través de la exacción de la tasa de alcantarillado se pretende, de manera prioritaria, cubrir el coste global que para el ente público responsable del servicio deriva de la prestación y el mantenimiento de dicho servicio²⁸. Así se tiene en cuenta esta circunstancia a la hora de establecer su importe el cual, de acuerdo con el procedimiento

²⁶ Artículo 6 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Santander; arts. 6 y 7 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Castro Urdiales; art. 5 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Laredo; arts. 6 y 7 de la Ordenanza de Torrelavega; arts. 3 y 4 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Medio Cudeyo; art. 4 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Potes.

²⁷ Como indicara en su momento HERRERA MOLINA, la Ley de Haciendas Locales no parece oponerse al establecimiento de tarifas progresivas en función del volumen o cantidad de residuos siempre que la recaudación en su conjunto no supere el coste del servicio. HERRERA MOLINA, P. M. (2000): *Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law)*..., ob. cit., pág. 231. También sobre esta cuestión, pág. 81.

²⁸ Por ejemplo, en la Sentencia del TSJ de Galicia de 26 de marzo de 1996 (Recurso núm. 7582/1994) se afirma "...aquel servicio municipal no se presta ni es de uso individualizado por cada ciudadano, lo que impide cualquier consideración particular y concreta de una evaluación del coste del servicio para cada usuario, y en consecuencia, de su capacidad económica individual, lo que obliga a arbitrar un sistema modular que garantice la necesaria proporcionalidad de la contribución de cada usuario a un sostenimiento suficiente del servicio". También el TS pone el acento en la necesaria proporcionalidad existente entre el importe de la tasa y el coste real del servicio en cada caso (Sentencia de 5 de noviembre de 2007, Recurso núm. 5552/2002). Según ello, no justificaría la exacción de la tasa la financiación de su coste de implantación y así en Sentencia del 20 de noviembre de 1999 (Recurso núm. 1943/1995) sostuvo literalmente el TS que "La tasa es una compensación por la prestación de un servicio, pero no un tributo para sufragar su implantación". En el mismo sentido, y entre otras muchas, STSJ de Galicia de 10 de julio de 2007 (Sentencia núm. 00928/2007). Por este mismo motivo, el hecho de que el contribuyente haya financiado las obras de urbanización tendentes a dotar de redes de evacuación a las obras construidas no excluye la exigencia de la tasa "...cuyo hecho imponible viene constituido por la utilización de los servicios de alcantarillado municipal para la evacuación de las aguas residuales, en sí mismo considerado." Sentencia del TSJ de Cantabria de 31 de marzo de 1998 (Recurso núm. 1980/1997).

legalmente exigible, habrá de determinarse a través de la correspondiente Memoria Económico-Financiera sobre la base del coste global de prestación del referido servicio²⁹.

Por otra parte, convendría concretar si, junto al principio de equivalencia, el principio de capacidad económica puede también influir en la fijación de la cuantía de las tasas. La trascendencia del papel que el principio de capacidad económica juega en el ámbito de las tasas ha sido debatido con profusión. Sin ánimo de ahondar en esta cuestión por exceder con creces el contenido de esta ponencia³⁰, sí podemos señalar, siguiendo lo dictaminado al respecto por el Tribunal Supremo, que el principio de capacidad económica presenta en las tasas una significación secundaria y relativa, debiendo, en caso de concurrencia, respetarse escrupulosamente la ecuación global del coste del servicio igual al rendimiento de la tasa³¹.

El principio de capacidad económica viene a ocupar una posición también secundaria en el ámbito de la imposición extrafiscal. Se puede dar así la circunstancia de que la adecuación de una conducta al fin extrafiscal puede provocar la minoración de la carga tributaria aun teniendo la misma capacidad económica que otro sujeto que, por no respetar dicha finalidad, ha de pagar una cuantía superior de impuesto³².

Entendemos, en definitiva, que en la cuantificación de las tasas a las que nos referimos ha sido el aspecto retributivo el que ha primado, de forma que, a mayor uso del servicio, mayor es el importe de la cuantía a satisfacer, al margen y con independencia de la capacidad económica de los obligados al pago la cual, como veremos, sí se ha tenido en cuenta a la hora de establecer la mayor parte de las bonificaciones y reducciones aplicables en relación con esta tasa. Como en su momento afirmara Mateo Díez, llevar el principio de capacidad económica a sus últimas consecuencias en tanto que fundamento de imposición de las tasas sería tanto como negar la posibilidad de utilización de los servicios públicos financiados mediante ellas a quienes carecen de esa

²⁹ Ver *supra* nota número 25.

³⁰ Nos remitimos aquí para un análisis más detallado de esta cuestión, entre otros muchos, a BÁEZ MORENO, A. (2009). “Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos. Una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva”, *Civitas, REDF*, nº 144, págs. 961 y ss. LOZANO SERRANO, C. (2012). “La capacidad económica en las tasas”, *Civitas, REDF*, nº 153, págs. 49 y ss.

³¹ Entre otras, pueden verse las STS de 15 de noviembre de 1999 (Recurso núm. 476/1194), de 30 de noviembre de 2002 (Recurso núm. 3848/1997) o de 31 de enero de 2019 (Recurso núm. 1898/2017).

³² Así lo ha explicado VARONA ALABERN, quien también puso el acento en el hecho de que, partiendo de la antinomia existente entre las finalidades fiscal y extrafiscal, de modo que si una aumenta la otra disminuye, y viceversa, en algunos casos, sin embargo, cabe advertir una cierta relativización del principio de capacidad económica que se produce cuando en el impuesto extrafiscal aparece una relación directamente proporcional entre la carga tributaria y la riqueza manifestada por la situación gravada; este es el caso de muchos impuestos medioambientales que gravan actividades económicas que generan una intensa contaminación: la carga tributaria se incrementa conforme lo hace la producción contaminante, de modo que tanto la contaminación como la riqueza operan en la misma dirección. Nos encontraríamos aquí ante lo que llama en denominar “extrafiscalidad regular”. VARONA ALABERN, J. E. (2009): *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, ed. Marcial Pons, Madrid, págs. 74 y 94 y ss. También en (2020): “Análisis constitucional de la fiscalidad de la vivienda desocupada”, en *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, ed. Thomson-Reuters, pág. 38.

capacidad, siendo en el ámbito de las exenciones donde debe tenerse presente la capacidad económica del sujeto obligado³³.

Por otra parte, y si, como antes indicamos, puesto que junto a su finalidad retributiva es posible que la tasa pueda al tiempo cumplir una finalidad extrafiscal, que supondría hacer tributar más a quien más contamina³⁴, nada impediría afirmar a la vista de ello que un mayor uso del servicio de alcantarillado podría estar justificando igualmente una mayor cuota tributaria en tanto que la contaminación generada es mayor. Desde este punto de vista sí podría resultar procedente la atribución de carácter extrafiscal a estas tasas, entendiendo que si el incremento de la actividad contaminante supone el correlativo incremento de la cuota -en muchos casos las ordenanzas atribuyen los tipos incrementados a los “excesos”³⁵, la finalidad extrafiscal del tributo se cumpliría si los contribuyentes modificaran su conducta, reduciendo su consumo a fin de minorar el importe de la cuota a satisfacer³⁶.

2.3. Bonificaciones fiscales aplicables

Junto con la configuración del hecho imponible y de los elementos de cuantificación de la deuda, también la categorización de exenciones y bonificaciones aplicables pueden resultar indicativas de la finalidad predicable del tributo.

A este respecto, si analizamos el elenco de bonificaciones fiscales aplicables en el ámbito de las tasas de alcantarillado en las Ordenanzas fiscales de los Municipios a los que nos referimos,

³³ MATEO DÍEZ, L. (1991): “Principios rectores de la cuantificación de tasas y precios públicos en el Derecho español”, en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons, pág. 279. En el mismo sentido sostuvo LAGO MONTERO que el peso de la capacidad económica en las tasas exigibles por la prestación de servicios esenciales podría tenerse en cuenta a través de tarifas reducidas, exenciones o bonificaciones para los usuarios de renta baja. LAGO MONTERO, J. M.: “Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables...”, ob. cit., pág. 635.

³⁴ En este sentido sostuvo LAGO MONTERO, que la tasa de alcantarillado constituye un ejemplo emblemático de tributo fiscal y extrafiscal, que admite graduación de las cuotas en función del uso más o menos intenso/contaminante/costoso del servicio. LAGO MONTERO, J.M. (2011). “Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables...”, ob. cit., pág. 606.

³⁵ Así, en los artículos. 4 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Medio Cudeyo; art. 7 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Castro Urdiales; art. 4 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Potes; art. 5 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Reinosa. Por ejemplo, en este último Ayuntamiento el precio por metro cúbico consumido pasa de 0,23 euros a 0,35 euros para consumos superiores a 20 metros cúbicos mensuales. En Ayuntamientos como el de Santander, si bien no se mencionan expresamente los excesos en la regulación de la tarifa, sí cabe advertir en el mismo sentido un importante aumento en el precio del metro cúbico en casos de incrementos claros de consumos (de 0,07 euros por consumos inferiores a 15 metros cúbicos a 0,65 euros por consumos superiores a 100 metros cúbicos mensuales).

³⁶ Tal y como se afirma en el *Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma...* (ob. cit., pág. 129) el tributo ecológico ideal no ha de producir una recaudación cero pues la falta absoluta de recaudación equivale a la ausencia total de la conducta gravada y este objetivo no debe buscarse a través de un tributo sino de una prohibición total acompañada de sanciones suficientemente graves y de los correspondientes controles administrativos. Los tributos ambientales sólo tienen sentido en el ámbito de las conductas legalmente toleradas, que se pretenden reducir a ciertos niveles del modo más eficiente desde el punto de vista económico.

podríamos concluir que las mismas se han diseñado teniendo en cuenta consideraciones relativas a la capacidad económica de dichos obligados, sin que el aspecto medioambiental haya sido atendido al respecto. Así, por ejemplo, de manera condensada cabría señalar que las deducciones en la cuota aplicables se han previsto en atención al número de miembros de la unidad familiar, favoreciendo a las familias más numerosas o a las monoparentales, e igualmente a los jubilados, pensionistas, desempleados, jóvenes emancipados o emprendedores, personas en situación de dependencia o discapacidad y, en general a los contribuyentes con rentas más bajas³⁷.

En la aplicación de estas bonificaciones se han tenido en cuenta únicamente, según esto, aspectos relativos a la capacidad económica de los obligados al pago como antes apuntamos, lo que demuestra que con su establecimiento no se ha pretendido incidir en los comportamientos de los ciudadanos, buscando desincentivar o aminorar la intensidad de las actividades más contaminantes a través de reducciones de la carga impositiva. El mayor peso de las consideraciones fiscales sobre las extrafiscales parece, pues, evidente.

3. CONCLUSIONES

Partiendo de la idea de que las tasas exigidas con la finalidad de compensar los costes derivados de la prestación de servicios medioambientales podrán cumplir además una función extrafiscal cuando con su exacción se persiga incidir en las conductas de los ciudadanos, fomentando comportamientos respetuosos con el medioambiente o desincentivando, en su caso, los que resulten perjudiciales para el mismo, hemos planteado el estudio de las tasas de alcantarillado exigidas en algunos los Municipios de Cantabria, a fin de acotar el objeto de estudio, apoyándonos para ello en el análisis de su régimen jurídico y tomando como referencia también, por su evidente relación con el tema, la jurisprudencia existente sobre la materia. Atendiendo en dicho análisis a la configuración de su hecho imponible y a los criterios utilizados para la determinación de su cuantía y de los beneficios fiscales aplicados, la conclusión alcanzada es que ha sido el principio de equivalencia el que ha primado fundamentalmente en la configuración de dichas tasas, sin que con su exacción se haya pretendido de manera clara atenuar o minorar la realización de comportamientos contaminantes. Cierto es que, como antes apuntamos, el hecho de que el importe de la tasa se incremente como consecuencia del aumento del consumo podría llegar a entenderse como una forma de desincentivar mayores consumos, y, con ello, evitar o al menos introducir una cierta reducción de conductas contaminantes, pero el resto de elementos que conforman la estructura del tributo no permitían concluir que la finalidad extrafiscal hubiera influido en el establecimiento de esta exacción y, por ende, que nos encontráramos ante un tributo ambiental.

A la vista de lo expuesto, y como propuesta de *lege ferenda*, nos parece que, con el objetivo de potenciar la protección del medio ambiente sin tener que renunciar por ello a la finalidad contributiva propia de la tasa -el coste del servicio globalmente considerado podría seguir utilizándose

³⁷ Art. 9 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Torrelavega; art. 5 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Medio Cudeyo; art. 9 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Castro Urdiales; art. 5 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Santander; arts. 5 y 6 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Laredo; art. 6 de la Ordenanza del Ayuntamiento de Reinosa.

como referencia principal para su cuantificación-, nada impediría configurar una prestación que incluyera en su estructura de manera más intensa el aspecto medioambiental tratando de manera efectiva de incidir en los comportamientos de los contribuyentes.

Se podría conseguir dicho objetivo, por ejemplo, minorando la tributación en los casos en que exista una mera potencialidad en el uso del servicio y no un disfrute efectivo del mismo; así, la obligación de tributar por consumos mínimos incluso en los casos en que no existe ningún tipo de consumo podría modificarse, favoreciendo la tributación de estos últimos (a tal efecto resultaría clave la distinción entre los pequeños consumos y los consumos inexistentes). Ciertamente, tratándose de un servicio esencial difícilmente se podrá prescindir de su utilización -salvo, por ejemplo, en los casos de inmuebles deshabitados-, con lo que la eficacia de esta medida podría no tener una gran influencia en la orientación de las conductas de los ciudadanos, si bien sí entendemos que podría contribuir a visibilizar, y por ende favorecer, la finalidad conductista del tributo.

Por ejemplo, podría actuarse también incrementando proporcionalmente la cuota variable en los casos en que se produzcan notables incrementos de consumo. En la actualidad, algunos Municipios han previsto tipos para los casos de consumos que se consideran como excesos y que suponen incrementos significativos respecto de los aplicables con carácter general³⁸. Sin duda, nos parece a este respecto una medida acertada de cara al logro de la finalidad perseguida y que bien podría complementarse igualmente con la incidencia sobre las cuotas establecidas por consumos mínimos, acentuando la progresividad de la tarifa en los términos indicados³⁹.

Otra opción disponible a este respecto pasaría por afectar la recaudación obtenida a la financiación de los gastos directamente relacionados con el servicio prestado. Ciertamente la afectación por sí sola no produce efecto ambiental⁴⁰ y tampoco un gravamen extrafiscal perderá tal condición si dicha afectación no se produce, pero lo cierto es que, sin obviar otras posibles dificultades⁴¹, la aceptabilidad social del tributo y, por ende, su mayor capacidad para influir en las conductas de sus destinatarios, pueden verse potenciados en los casos en que las cantidades recaudadas se destinan de manera directa e inmediata no sólo a financiar el coste del servicio, consustancial en el caso de las tasas, sino también en beneficio de la actividad medioambiental que se pretende proteger.

³⁸ Vid. nota 35 anterior.

³⁹ Por ejemplo, convendría modificar en este sentido situaciones como la existente en el Ayuntamiento de Laredo, donde se aplica a las viviendas una cuota fija con independencia del consumo efectivo (artículo 4 de su Ordenanza).

⁴⁰ Vid. al respecto MARTÍNEZ LOZANO, J. M. (2011). "La afectación de los tributos locales medioambientales", en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales* (Fernando Serrano Antón, Director), ob. cit., pág.194.

⁴¹ VARONA ALABERN se manifestó en este sentido indicando que, si bien es cierto que en ámbito de los tributos extrafiscales la afectación puede encontrar mayor sentido y favorecer su legitimación social, no por ello los perniciosos efectos de la afectación dejan de estar presentes en estos casos (en concreto se identifican como tales la excesiva rigidez que ello puede provocar en el desarrollo de sus políticas por parte de los entes públicos, o la excesiva relevancia que en la determinación de la cuantía del tributo puede tener el importe del gasto que se pretende sostener en detrimento de otros principios que igualmente habrían de ser atendidos). VARONA ALABERN, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, ob. cit., pág. 41-43.

Según esto, en suma, resultaría posible la convivencia de las finalidades fiscal y extrafiscal garantizando que los Entes locales pudieran prestar sin merma de eficacia un servicio como éste al que nos referimos y, al tiempo, procurar una mejor protección para el medio ambiente compatibilizando así la sostenibilidad ambiental y la sostenibilidad económica del servicio.

No desconocemos, en todo caso, que, tratándose de un servicio esencial de uso obligatorio como ya hemos señalado, la posibilidad de estas tasas para influir en las conductas de los ciudadanos no será mucha. Un servicio esencial como este que aquí nos ocupa difícilmente podrá dejar de utilizarse y difícilmente, también, podrá controlarse la intensidad de su consumo en muchos de los casos, pero las opciones antes apuntadas sí creemos que podrían intervenir en cierta medida en la posible consideración de las tasas de alcantarillado como tributo medioambiental.

Por otra parte, tampoco se nos pasa por alto que, en caso de implementar dicho planteamiento, habría de tenerse en cuenta la necesidad de coordinar dicha prestación con la normativa autonómica existente sobre la materia. La Ley 2/2014, de 26 de noviembre, de Abastecimiento y Saneamiento de Aguas de la Comunidad Autónoma de Cantabria regula el Canon del Agua Residual como tributo propio de la Comunidad Autónoma de Cantabria, en concreto como impuesto de carácter extrafiscal que grava la generación real o potencial de agua residual a través de su consumo⁴². El carácter extrafiscal de esta prestación resulta, pues, evidente⁴³ y su existencia indudablemente colisionaría con la introducción del elemento extrafiscal en las tasas de alcantarillado especialmente si se entiende que dicha finalidad extrafiscal se conseguiría incrementando el importe a satisfacer por las mismas en atención precisamente al posible daño ambiental causado por el consumo. La necesidad de armonizar las políticas fiscal y ambiental de los distintos entes públicos con competencias en la materia resulta innegable, siendo incuestionable el protagonismo que en dicho proceso debería jugar el Estado no sólo por el papel como garante de la armonización y la coordinación en el ejercicio del poder financiero por parte de los distintos entes territoriales, sino también por sus competencias en la regulación del poder financiero de los Entes locales⁴⁴.

Bibliografía

- BÁEZ MORENO, A. (2009). “Las tasas y los criterios de justicia en los ingresos públicos. Una depuración adicional del ámbito de aplicación del principio de capacidad contributiva”, *Civitas, REDF*, nº 144.
- BERTRÁN GIRÓN, M., y PÉREZ-PIAYA MORENO, C. (2011). “Protección ambiental en el marco de la tributación local: estado de la cuestión y perspectivas de futuro”, en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales* (Fernando Serrano Antón, Director), Thomson Reuters.

⁴² Artículos 21 y ss.

⁴³ De su capacidad para incentivar un uso eficiente del agua ya habló JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2015): “Cuestiones actuales de la fiscalidad de las aguas continentales”, en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro* (Francisco Adame Martínez, Dir.), Thomson Reuters Aranzadi, pág. 126.

⁴⁴ Sobre las dificultades que los Entes locales pueden encontrar para dotarse de un sistema fiscal eficaz social y jurídicamente puede verse JUAN LOZANO, A. (2011): “Hacia una reforma ambiental de la tributación local”, en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales* (Fernando Serrano Antón, Director), ob. cit., págs. 78 y ss.

- DE VICENTE GARCÍA, J., y ADAME MARTÍNEZ, F. (2008): *Régimen fiscal del agua. Tributos estatales, autonómicos y locales*, ed. Comares.
- HERRERA MOLINA, P. M. (2000): Derecho Tributario Ambiental (Environmental tax law). La introducción de interés ambiental en el ordenamiento tributario, Marcial Pons.
- Informe de la Comisión para el Estudio y Propuesta de Medidas para la Reforma de la Financiación de las Haciendas Locales, 2002.
- JIMÉNEZ COMPAIRED, I. (2015): “Cuestiones actuales de la fiscalidad de las aguas continentales”, en *Fiscalidad ambiental en España: situación actual y perspectivas de futuro* (Francisco Adame Martínez, Dir.), Thomson Reuters Aranzadi.
- JUAN LOZANO, A. (2011): “Hacia una reforma ambiental de la tributación local”, en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.
- LAGO MONTERO, J. M. (2011): “Tasas de recogida de basuras. Costes trasladables, costes imputables, capacidad económica y protección ambiental”, en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales* (Fernando Serrano Antón, Director), Thomson Reuters.
- LOZANO SERRANO, C. (1983): “Financiación de servicios públicos mediante tasas: cuestiones”, *Crónica Tributaria*, nº 43.
- LOZANO SERRANO, C. (2012): “La capacidad económica en las tasas”, *Civitas, REDF*, nº 153.
- MATEO DíEZ, L. (1991): “Principios rectores de la cuantificación de tasas y precios públicos en el Derecho español”, en *Tasas y precios públicos en el ordenamiento jurídico español*, Instituto de Estudios Fiscales-Marcial Pons.
- MARTÍNEZ LOZANO, J. M. (2011): “La afectación de los tributos locales medioambientales”, en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales* (Fernando Serrano Antón, Director), Thomson Reuters.
- RUÍBAL PEREIRA, L., y SERRANO ANTÓN, F. (2011). “Las tasas ambientales en el marco de la reforma de las Haciendas Locales”, en *Tributación Ambiental y Haciendas Locales* (Fernando Serrano Antón, Director), Thomson Reuters.
- SIMÓN ACOSTA, E. (1999): *Las tasas de las Entidades Locales (El Hecho Imponible)*, ed. Aranzadi.
- SUÁREZ PANDIELLO, J.; BOSCH, N.; PEDRAJA CHAPARRO, F.; RUBIO GUERRERO, J. J., y UTRILLA DE LA HOZ, A. (2008): *La Financiación Local en España: Radiografía del presente y propuesta de futuro* (Suárez Pandiello, Coord.).
- VARONA ALABERN, J. E. (2009). *Extrafiscalidad y dogmática tributaria*, ed. Marcial Pons, Madrid.
- VARONA ALABERN, J. E. (2020). “Análisis constitucional de la fiscalidad de la vivienda desocupada”, en *La fiscalidad de la vivienda desocupada*, ed. Thomson-Reuters.